

Audience publique du 28 juin 2010

Recours formé par
la société européenne ... (B)
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 2
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25157 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008 par Maître Charles Duro, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société européenne de droit belge ..., anciennement dénommée ... S.A., puis ..., ayant son siège social à B-..., immatriculée à la Banque Carrefour des Entreprises sous le numéro ... (ayant eu son siège social à L-... et ayant été inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2003 et 2004, des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2003 et 2004, des bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2003 à 2007, et des bulletins d'établissement de la valeur unitaire aux 1^{er} janvier 2003, 2004 et 2005, tous émis le 28 novembre 2007 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 avril 2009 par Maître Charles Duro pour compte de la société ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Charles Duro et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 octobre 2009 ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 6 novembre 2009 par Maître Charles Duro pour compte de la société demanderesse ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 décembre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Charles Duro, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

A la suite du dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal relatives aux années 2003 et 2004, le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, émit le 28 novembre 2007 à l'égard de la société ..., anciennement dénommée ..., puis ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2003 et 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2003 et 2004, les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2003 à 2007 et les bulletins d'établissement de la valeur unitaire aux 1^{er} janvier 2003, 2004 et 2005.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2003 rajoute au bénéfice commercial de la société ... des commissions non déductibles à hauteur de 24.182 euros et porte à déduction un montant de 2.418,20 euros au titre de l'amortissement d'un fonds de commerce pour l'année 2003 et un montant de 30.250 euros au titre de l'amortissement d'un fonds de commerce pour l'année 2002, tout en précisant que l'imposition aurait été faite conformément à une lettre de la société ... du 24 août 2007, et qu'un tableau des amortissements était transmis séparément. Ledit bulletin indique encore que l'imposition diffère de la déclaration comme suit :

« Part du fond de commerce de 24.182 euros portée à charge de l'exercice 2003 sub. commissions « ... » à amortir sur une période de 10 ans suivant votre lettre du 24/08/2007.

Tableau d'amortissement du fond de commerce transmis séparément ».

Le même bulletin pour l'année 2004 rajoute au bénéfice commercial des commissions non déductibles à hauteur de 117.000 euros et porte à déduction un montant de 11.700 euros au titre de l'amortissement d'un fonds de commerce pour l'année 2004, un montant de 2.418,20 euros au même titre pour l'année 2003 et un montant de 30.250 euros au même titre pour l'année 2002, tout en précisant que l'imposition aurait été faite conformément à la lettre de la société ... du 24 août 2007 et qu'un tableau des amortissements était transmis séparément. Ledit bulletin indique encore que l'imposition diffère de la déclaration comme suit :

« Part du fond de commerce portée à charge de l'exercice 2004 sub. commissions « ... » resp. « ... » d'un montant de 20.000 euros resp. de 97.000 euros, étant à amortir sur une période de 10 ans suivant votre lettre du 24/08/2007.

Tableau d'amortissement du fond de commerce transmis séparément ».

Les bulletins de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, à savoir 2003 et 2004, retiennent un bénéfice commercial de respectivement 159.677,81 euros et de 288.808,60 euros.

Par une lettre de son avocat du 27 février 2008, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre les prédits bulletins d'impôt.

Le directeur ayant gardé le silence sur cette réclamation pendant plus de six mois à partir de l'introduction de la réclamation, la société ... a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre des prédits bulletins d'impôt du 28 novembre 2007.

La partie demanderesse sollicite la jonction des recours enrôlés sous les numéros 25157, 25158 et 25159 au motif que ces trois affaires seraient indissociables.

Au-delà du fait que cette demande tendant à voir ordonner la jonction de ces trois affaires n'a pas été formulée au dispositif de la requête introductive d'instance, il n'y a pas lieu de faire droit à cette demande, étant donné que même si ces recours concernent les mêmes parties, ils sont cependant dirigés contre des bulletins concernant des années d'imposition différentes, de sorte qu'il n'est pas dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice et plus particulièrement dans l'intérêt d'une bonne lisibilité du jugement de joindre les trois affaires et d'y statuer par un seul et même jugement. La demande de jonction est partant rejetée.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, d'établissement de la valeur unitaire et de l'impôt sur la fortune en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour ne pas avoir été introduit conformément à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Il soutient que la requête introductive d'instance omettrait de préciser la nature exacte du recours introduit, alors qu'il ne ressortirait pas clairement des termes de la requête si la demanderesse souhaitait introduire un recours en réformation ou un recours en annulation, mais qu'elle semblerait vouloir cumuler les deux procédures.

La partie demanderesse réplique que cette argumentation ne résisterait pas à la lecture du dispositif de la requête introductive d'instance dont il ressortirait clairement qu'elle entendrait introduire une demande principale et une demande subsidiaire.

Aux termes de l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999, la requête introductive d'instance doit contenir entre autres « *l'objet de la demande* » qui est constitué par le résultat que la partie demanderesse entend obtenir. Toutefois, l'article 29 de la même loi dispose que l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense.

En l'espèce, il se dégage clairement tant des motifs que du dispositif de la requête introductive d'instance que la demanderesse sollicite en ordre principal la réformation et en ordre subsidiaire l'annulation des bulletins d'impôt déferés, de sorte qu'aucune violation de l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999 ne saurait être retenue en l'espèce. Le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement laisse partant d'être fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé en cause, le recours en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au bien-fondé de l'imposition, la société ... critique tout d'abord le bureau d'imposition d'avoir indiqué sur les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités litigieux qu'il aurait procédé à l'imposition conformément à la lettre de sa fiduciaire, alors que tel ne serait pas le cas.

La demanderesse expose ensuite qu'elle aurait repris l'activité commerciale exploitée par les sociétés de droit anglais ... Ltd et Global Access Trading Ltd (...) et que les commissions versées à ces deux sociétés correspondraient en fait au paiement du prix d'acquisition du fonds de commerce cédé par ces sociétés. Elle précise que les conventions de cession du fonds de commerce stipuleraient que le prix de cession, de chaque fois 350.000 euros, est payable en cinq ans, selon les possibilités financières du cessionnaire et que chaque paiement donne lieu à l'émission d'une facture par le cédant. Elle explique qu'en raison d'une erreur de libellé, ces factures auraient été comptabilisées dans les charges en tant que commissions dans le bilan de l'année 2001. Elle souligne que dans le cadre de sa réclamation à l'encontre de l'imposition pour l'année 2001, elle aurait fait valoir que ces cessions auraient dû donner lieu à l'inscription d'un fonds de commerce à l'actif du bilan 2001, avec en contrepartie une dette au passif, et que le fonds de commerce aurait également dû être amorti sur une période de dix ans. Elle s'oppose dès lors à la majoration de son bénéfice commercial et à la requalification en distribution cachée de bénéfice.

Si la demanderesse admet que lors de l'établissement des bulletins d'impôt relatifs aux années 2003, 2004 et 2005, le bureau d'imposition a admis en déduction l'amortissement du fonds de commerce acquis des sociétés anglaises ... et ..., et qu'il a ajouté au bénéfice commercial les montants qui avaient été indûment déduits à titre de commissions, elle reproche cependant au bureau d'imposition d'avoir fait une erreur dans le calcul de l'amortissement de l'année 2002, en appliquant un taux d'amortissement de 5

%, au lieu du taux de 10 % et de ne pas avoir admis la déduction de l'amortissement du fonds de commerce dans le cadre de l'imposition de l'année 2001. Or, d'après la demanderesse, cette erreur commise pour les années 2001 et 2002 aurait une incidence sur les années subséquentes, en ce que la non-admission de l'amortissement en 2001 et une erreur survenue dans le calcul de l'amortissement de l'année 2002 se seraient répercutées sur les bulletins postérieurs. Elle conclut partant à voir redresser les montants à amortir au titre de l'acquisition du fonds de commerce.

Elle sollicite partant la réformation des bulletins d'impôt déferés et à voir redresser le montant à amortir qui a été retenu par le bureau d'imposition, en admettant un montant de 160.000 euros comme assiette d'amortissement au titre de l'année 2001 et à redresser le montant de l'amortissement admis en 2002 en ce que le bureau d'imposition a appliqué un taux d'amortissement de 5 % au lieu d'un taux de 10 %. Elle sollicite encore, au dispositif de sa requête, de voir redresser en conséquence les montants retenus du chef de la distribution cachée de bénéfices.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conteste la réalité économique de la cession du fonds de commerce intervenue en date du 9 avril 2001 entre la partie demanderesse et les sociétés anglaises ... et Il soutient que les versements effectués sur cette base seraient à qualifier de distribution cachée de bénéfices. Il estime en effet, au vu des pièces du dossier, que la société demanderesse n'aurait pas rapporté la preuve nécessaire de la réalité économique de cette opération, notamment en démontrant 1) pourquoi le paiement de chaque tranche du prix d'acquisition du fonds de commerce devrait, contrairement à la pratique usuelle, faire l'objet d'une facture, 2) la divergence entre les conventions et les montants effectivement versés, 3) pourquoi ces paiements ont été comptabilisés comme commissions, et 4) si ces erreurs ont effectivement été rectifiées par la suite dans ses livres et bilans.

En ordre subsidiaire, pour le cas où le tribunal admettrait l'acquisition du fonds de commerce et son inscription à l'actif du bilan pour les années 2003 à 2005, le délégué du gouvernement soutient que l'amortissement dudit fonds de commerce devrait se faire à une valeur autre que celle réclamée par la demanderesse dans le cadre du présent recours. Il fait valoir qu'il y aurait lieu de calculer l'amortissement sur une assiette d'amortissement s'élevant à un montant de 700.000 euros, qui correspond au prix d'acquisition global du fonds de commerce selon les termes des conventions de cession, à un taux d'amortissement de 10 %, ce qui correspond à une annuité d'amortissement de 70.000 euros. Il conclut partant au rejet de la demande tendant à voir calculer l'amortissement sur la base des montants effectivement payés au titre des années en question.

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse soutient que ce serait à tort que l'administration fiscale contesterait la réalité économique de la cession de fonds de commerce, alors qu'elle aurait pourtant fourni au directeur tous les éléments et pièces utiles en rapport avec ladite cession. Elle rappelle dans ce contexte que la charge de la preuve des faits augmentant la charge fiscale incomberait à l'administration des Contributions, qui serait toutefois restée en défaut d'apporter un quelconque élément de

preuve pour fonder ses suspicions de fraude en l'espèce. La demanderesse estime également avoir répondu à toutes les questions du bureau d'imposition, de sorte que ce dernier aurait disposé de tous les éléments pour procéder correctement à son imposition.

Elle renvoie ensuite aux pièces qu'elle a versées à l'appui de son recours qui démontreraient la réalité de la cession par les deux sociétés anglaises de leurs activités d'import-export de matériel électronique et d'électroménager. Elle invoque encore le principe de la liberté contractuelle pour justifier le paiement échelonné du prix d'acquisition et l'émission d'une facture à l'occasion de chaque paiement, ceci dans le but de documenter à suffisance les paiements intervenus. Elle estime que le fait que cette manière de procéder ne serait pas usuelle ne serait pas suffisant pour procéder à une requalification en une distribution cachée de bénéfices. Elle insiste sur ce que la comptabilisation des paiements effectués comme commissions serait erronée et qu'il y aurait précisément lieu de rectifier cette erreur. Elle conteste ensuite la manière du délégué du gouvernement de calculer l'amortissement du fonds de commerce et souligne que l'attitude de l'administration fiscale qui, au titre de l'année 2002, aurait admis l'amortissement du fonds de commerce devrait dans un souci de cohérence être la même d'un exercice à l'autre.

Dans son mémoire supplémentaire déposé à la demande du tribunal, la partie demanderesse a précisé que les factures émises en 2001 et datant d'avant la signature des conventions de cession du fonds de commerce en date du 9 avril 2001 seraient à écarter du présent litige comme non pertinentes, alors qu'elles ne seraient pas relatives à la cession du fonds de commerce litigieuse et qu'elles seraient d'ailleurs adressées à une autre société.

Elle explique ensuite qu'à partir de 1993, la société de droit néerlandais ... NV et les sociétés de droit anglais ... et ... auraient collaboré de manière informelle dans le domaine du « *trading* » de matériel électronique, mettant en relation des clients et leurs fournisseurs en contrepartie d'une rémunération ayant consisté en des commissions de courtage. Dans un premier temps, les factures auraient été émises par la société ... NV et les montants facturés auraient ensuite été redistribués à parts égales entre les trois sociétés. En 2001, la société ... NV aurait décidé d'arrêter son activité. Les activités de ces trois sociétés auraient alors été rachetées par les sociétés ... S.A. et ..., cette dernière ayant racheté le fonds de commerce de ... NV et la société ... S.A. ayant repris le fonds de commerce des sociétés ... et Elle estime que le bureau d'imposition ne serait dès lors pas fondé à douter de la réalité économique de la cession de fonds de commerce litigieuse.

La demanderesse explique ensuite que le prix de cession du fonds de commerce aurait été fixé sur la base des commissions perçues par les deux sociétés cédantes entre le mois d'octobre 1998 et le mois d'avril 2001. En ce qui concerne les factures émises par les sociétés ... et ..., la demanderesse précise que celles-ci auraient été établies en fonction des informations qu'elle aurait soumises à ces sociétés, suivant les clôtures mensuelles et ses disponibilités de trésorerie.

Dans son mémoire supplémentaire, le délégué du gouvernement prend position en reprenant une note établie par le préposé du bureau d'imposition Sociétés 2. Après avoir rappelé le principe de l'annualité de l'impôt, les exigences inhérentes à une comptabilité régulière, la présomption de régularité quant à la forme et au fond attachée aux comptes sociaux, le préposé constate que la société ... n'a toujours pas rectifié ou modifié ses comptes sociaux pour remédier à son « oubli » d'activer dès le départ un soi-disant fonds de commerce. Il invoque ensuite la disposition de l'article 164, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », et les doutes qu'avait le bureau d'imposition au sujet du bien-fondé des rémunérations et des commissions comptabilisées au titre de l'année 2001 pour soutenir que la société ..., à la suite de la demande de renseignements du bureau d'imposition, n'avait pas apporté les justifications probantes sollicitées, le simple fait d'affirmer que les paiements auraient été imposés en Grande-Bretagne ne serait pas suffisant pour infirmer le constat d'une distribution cachée de bénéfices, de sorte que le bureau d'imposition, à défaut des éclaircissements sur les points semblant douteux, aurait été fondé à mettre en doute la réalité économique des opérations suspectes. Il aurait ainsi appartenu à la demanderesse de prouver que la diminution du résultat imposable au titre de l'année 2001 n'était pas uniquement motivée par des relations particulières entre elle et un associé, sociétaire ou intéressé.

En ce qui concerne tout d'abord la demande de la partie demanderesse, telle que libellée au dispositif de sa requête introductive d'instance, tendant à voir redresser les montants retenus du chef de la distribution cachée de bénéfice, il convient de relever que contrairement à ce qui est soutenu par la partie demanderesse, il ne ressort pas des éléments du dossier que le bureau d'imposition Sociétés 2 a procédé, au titre des années 2003 et 2004, à une requalification des paiements effectués par la société ... au profit des sociétés anglaises ... et ... en une distribution cachée de bénéfice, de sorte que la demande afférente de la société ... est à rejeter comme étant dépourvue d'objet.

Force est ensuite de constater que la partie demanderesse ne critique pas la façon du bureau d'imposition de calculer les amortissements du fonds de commerce en ce qui concerne les années litigieuses 2003 et 2004, mais se borne en substance à critiquer l'imposition à laquelle le bureau d'imposition a procédé au titre des années 2001 et 2002, en ce que ce dernier n'a pas admis l'amortissement du fonds de commerce au titre de l'année 2001, et qu'il a fait application d'un taux d'amortissement de 5 % au lieu d'un taux de 10 % en ce qui concerne l'amortissement du fonds de commerce au titre de l'année 2002.

A cet égard, il y a lieu de relever que le tribunal n'est pas, dans le cadre du présent recours dirigé contre les bulletins émis à l'égard de la société ... au titre des années 2003 et 2004, appelé à connaître des bulletins d'impôt des années 2001 et 2002, sous peine de statuer *ultra petita*.

Cela étant dit, il y a lieu de relever que par jugement rendu en date de ce jour sous le numéro 25158 du rôle, le tribunal a confirmé la décision du bureau d'imposition en ce que ce dernier a requalifié les paiements effectués au profit des sociétés anglaises ... et ...

au titre de l'année 2001 comme une distribution cachée de bénéfices. De même, par jugement rendu en date de ce jour sous le numéro 25159 du rôle, le tribunal a réformé les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2002 en ce qu'il a retenu que le taux d'amortissement à appliquer par le bureau d'imposition au titre de l'année 2002 est de 10 % et que l'annuité d'amortissement est à adapter en conséquence.

Aucun autre moyen n'ayant été invoqué par la partie demanderesse à l'encontre des bulletins d'impôt déferés, il y a lieu de rejeter le recours pour manquer de fondement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

rejette la demande tendant à la jonction du présent recours avec les recours inscrits sous les numéros 25158 et 25159 du rôle ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 28 juin 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le **30 juin 2010**

Le greffier en chef du tribunal administratif,